

**Ю. Б. Слободяник****ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ РАХУНКОВОЇ ПАЛАТИ УКРАЇНИ  
ЯК ВИЩОГО ОРГАНУ ДЕРЖАВНОГО АУДИТУ**

*У статті проведено функціональну оцінку діяльності Рахункової палати України та визначено перспективи її розвитку як вищого органу державного аудиту з урахуванням вимог Міжнародних стандартів вищих органів державного аудиту (ISSAI). Проаналізовано функціонування Рахункової палати за такими параметрами, як незалежність, статус, взаємовідносини з парламентом і урядом, масштаб повноважень, організаційна структура та персонал, стандарти діяльності, гласність. Завдання сучасного вищого органу державного аудиту передбачають проведення аудитів ефективності досягнення стратегічних цілей розвитку країни, удосконалення методології державного аудиту, опанування новітніх методик аудитів, заходи з протидії корупції та відмиванню доходів, отриманих злочинним шляхом. Для забезпечення відповідності вимогам Лімської декларації необхідно розширити сферу повноважень Рахункової палати стосовно аудиту місцевих бюджетів, оцінювання якості надання послуг населенню, аудиту ефективності державних капітальних вкладень і проектів у галузі високих технологій та інновацій, проведеної приватизації тощо. Нерозвинута організаційна структура не лише перешкоджає належному виконанню покладених функцій, а й гальмує розвиток Рахункової палати. Обґрунтовано необхідність приведення методичного забезпечення діяльності Рахункової палати у відповідність з оновленими вимогами стандартів ISSAI. Для того щоб розширити підтримку Рахункової палати в суспільстві, потрібно розробити систему оцінювання якості державного аудиту, проводити зовнішній аудит палати та запровадити реальні механізми реагування на виявлені нею порушення.*

**Ключові слова:** Рахункова палата України, державний аудит, незалежність, стандарти, вищий орган державного аудиту.

Літ. 17.

**Ю. Б. Слободяник****ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ СЧЕТНОЙ ПАЛАТЫ УКРАИНЫ  
КАК ВЫСШЕГО ОРГАНА ГОСУДАРСТВЕННОГО АУДИТА**

*В статье проведена функциональная оценка деятельности Счетной палаты Украины и определены перспективы ее развития как высшего органа государственного аудита с учетом требований Международных стандартов высших органов государственного аудита (ISSAI). Проанализировано функционирование Счетной палаты по таким параметрам, как независимость, статус, взаимоотношения с парламентом и правительством, масштаб полномочий, организационная структура и персонал, стандарты деятельности, гласность. Задачи современного высшего органа государственного аудита предусматривают проведение аудитов эффективности достижения стратегических целей развития страны, совершенствование методологии государственного аудита, освоение новейших методик аудита, меры по противодействию коррупции и отмыванию доходов, полученных преступным путем. Для обеспечения соответствия требованиям Лимской декларации необходимо расширить сферу полномочий Счетной палаты по аудиту местных бюджетов, оценке качества предоставления услуг населению, аудиту эффективности государственных капитальных вложений и проектов в области высоких технологий и инноваций, проведенной приватизации и т. д. Неразвитая организационная структура не только не позволяет в полной мере выполнять возложенные функции, но и тормозит развитие Счетной палаты. Обоснована необходимость приведения методического обеспечения деятельности Счетной палаты в соответствие с обновленными требованиями стандартов ISSAI. Для расширения поддержки Счетной палаты*

© Слободяник Ю. Б., 2015

в обществе необходимо разработать систему оценки качества государственного аудита, проводить внешний аудит палаты и внедрить реальные механизмы реагирования на выявленные нарушения.

**Ключевые слова:** Счетная палата Украины, государственный аудит, независимость, стандарты, высший орган государственного аудита.

**Yuliia Slobodanyk**

## DEVELOPMENT PROSPECTS ACCOUNTING CHAMBER OF UKRAINE AS THE SUPREME INSTITUTION OF STATE AUDIT

*Functional assessment of the Accounting Chamber of Ukraine and prospects of its development as the supreme institution of state audit taking into account requirements of International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI) are defined in the paper. It is analyzed functioning of the Accounts Chamber by such parameters as independence, status, relations with parliament and government, scope of authority, organizational structure and staff, standards of activity, transparency. It was noted that the role of modern supreme institution of state audit involves performing audit to determine the effectiveness of strategic goals' achievement of the country, improvement of state audit methodology, development of new methods of audit, measures to fight against corruption and laundering of the proceeds of crime. It was found that in order to meet requirements of the Lima Declaration it is necessary to expand powers of the Accounting Chamber concerning local budgets audit, assessing the quality of public services delivery, efficiency audit of the state capital investments and projects in the field of high technology and innovation, privatization, etc. Undeveloped organizational structure of the Accounting Chamber not only prevents to fully carry out its functions, but also inhibits its development in the future. It's substantiated the necessary of bringing methodological support for the Accounting Chamber in accordance with updated requirements of the ISSAI standards. In order to expand support for the Accounting Chamber in Ukrainian society it is required to develop assessment system of the state audit quality, provide external audit of the Accounting Chamber and implement real mechanisms for responding to identified violations.*

**Keywords:** the Accounting Chamber of Ukraine, state audit, independence, standards, supreme institution of state audit.

**JEL classification:** M40, M42, M48.

Соціально-економічна криза в Україні актуалізувала необхідність забезпечення прозорості, дієвості й відповідальності влади, боротьби з корупцією. Демократичний розвиток країни, подолання кризи та подальше економічне зростання можливі лише за умови співробітництва на засадах довіри між суспільством і державою. У сучасній збалансованій системі державного управління відповідальність органів державної влади перед громадянськістю гарантується функціонуванням вищого органу державного аудиту, який сприяє дотриманню законності, прозорості, економічності, ефективності та результативності використання суспільних ресурсів.

В Україні створений та успішно функціонує вищий контрольний орган — Рахункова палата. Водночас науковці та практики дедалі частіше наголошують на необхідності трансформації її ролі та функцій, переорієнтації на виконання завдань, що відповідають сучасним міжнародним стандартам і передовому досвіду. Проблеми розширення повноважень Рахункової палати, оновлення нормативно-правового забезпечення її функціонування, професійної підготовки кадрів висвітлюються у працях А. Коваленка, Л. Куликівської, В. Невідомого,

П. Петренка, В. Піхоцького, В. Симоненка, І. Стефанюка та багатьох інших вітчизняних фахівців [1–7]. Як справедливо зазначає В. Невідомий, наступним логічним кроком має стати перетворення Рахункової палати з незалежного органу фінансового контролю на незалежну вищу аудиторську інституцію [3].

Насамперед зауважимо, що поділяємо думку В. Невідомого щодо неузгодженості термінології, яка вживається у працях вітчизняних фахівців та нормативно-правових актах стосовно Рахункової палати, а також виду контрольних заходів, котрі нею проводяться. Причиною є некоректний переклад назви INTOSAI як Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю, що спровокувало застосування звуженого підходу до розгляду функцій та повноважень Рахункової палати. Крім того, фактичне ототожнення фінансового контролю у сфері державних ресурсів і державного аудиту вплинуло на вітчизняні теоретико-методологічні розробки в цьому напрямі. Детальний аналіз причин і наслідків цього викладений нами у попередніх працях [8]. Для забезпечення конвенційності використовуваних понять визначимо, що відповідно до Міжнародних стандартів вищих органів державного аудиту (ISSAI)<sup>1</sup> під терміном “державний аудит” варто розуміти вид фінансового контролю, що проводиться спеціалізованим органом, наділеним особливими конституційними повноваженнями, і спрямований на встановлення відповідності управління суспільними ресурсами чинним критеріям.

Зважаючи на викладене, метою статті є функціональне оцінювання діяльності Рахункової палати України та визначення перспектив її розвитку як вищого органу державного аудиту з урахуванням вимог ISSAI.

Ключовою рисою вищого органу державного аудиту є його незалежність як фундаментальний принцип зовнішнього контролю. Для належного виконання завдань цей орган має бути незалежним від суб’єктів, які перевіряються, і захищеним від зовнішнього впливу, що гарантує збалансованість, надійність і об’єктивність висновків державних аудиторів, сприяючи забезпеченню гласності й ефективності зовнішнього контролю, а отже, зміцненню довіри громадян до влади. Відповідно легітимність вищого органу державного аудиту ґрунтується на органічній та функціональній незалежності цього органу і його членів. Будь-яке, навіть незначне, обмеження незалежності зводить нанівець позитивний ефект аудиту суб’єкта, що перевіряється. Якщо сама організація або інші особи можуть впливати на рішення аудиторів або на суму коштів чи форму фінансування аудиторської перевірки, результати роботи органу не слід оцінювати позитивно.

З моменту заснування INTOSAI спрямовує значні зусилля на забезпечення та підтримання незалежності вищих органів державного аудиту. Згідно з

---

<sup>1</sup> Міжнародні стандарти вищих органів державного аудиту встановлюють основні передумови забезпечення впорядкованої роботи та професійної етики вищих органів державного аудиту та керівні принципи аудиту державних фінансів. Стандарти видаються INTOSAI.

Лімською декларацією, котра є першим рівнем стандартів ISSAI, незалежність розглядається в декількох аспектах, а саме як:

а) організаційна — незалежність членів вищого органу державного аудиту, відсутність будь-якого зовнішнього впливу;

б) функціональна — закріплення аудиторських компетенцій вищого органу державного аудиту в конституції країни, свобода планування аудиторських перевірок і складання висновків за їхніми результатами;

в) фінансова — отримання необхідних ресурсів з бюджету, вільне розподілення коштами.

На XIX Конгресі INTOSAI у 2007 р. було затверджено Мексиканську декларацію незалежності вищих органів державного аудиту, метою якої стало забезпечення такої незалежності, коли вона не визначена конституцією країни або має формальний характер. Ця декларація увійшла до другого рівня ISSAI — “Необхідні умови для функціонування вищих органів державного аудиту”. На її розвиток було прийнято ISSAI 11 “Принципи INTOSAI та краща практика, що стосується незалежності вищих органів державного аудиту”, 12 “Цінність і переваги вищих органів державного аудиту — підвищення якості життя громадян”, 30 “Кодекс етики” [9]. Мексиканська декларація деталізує незалежність у правовій та економічній сферах, кадрову, у сфері аудиту, джерел інформації, презентації результатів аудиту, у визначенні змісту звітів, часу їх публікацій та наступного контролю.

Зауважимо, що деталізована оцінка незалежності Рахункової палати України та пропозиції щодо її посилення потребують окремої публікації, тому обмежимося лише загальними висновками. З правової точки зору незалежність Рахункової палати від законодавчого органу, який її формує, дотримана, хоч і не деталізована, як вимагають ISSAI 10 (Мексиканська декларація) та ISSAI 11, оскільки термін перебування на посаді керівного складу Рахункової палати є доволі тривалим (7 років), а головне — не збігається з терміном виконання повноважень Верховною Радою України (5 років).

Крім того, чинне законодавство передбачає забезпечення незалежності Рахункової палати у сфері контролю. Питання планування й організації її роботи, методології контрольно-ревізійної діяльності, підготовки висновків за матеріалами перевірок, ревізій, обслідувань та експертиз, а також підготовки звітів й інформаційних повідомлень і належать до компетенції Колегії Рахункової палати. Утім норми закону потребують доопрацювання у зв'язку з тим, що склад відповідних повноважень і функцій не передбачає сучасних видів і форм проведення контрольних заходів, зокрема аудиту ефективності, аудиту відповідності, фінансового аудиту тощо. Отже, за процедурою організації діяльності незалежність також дотримана, хоч і потрібне розширення мандату Рахункової палати.

Подальший аналіз функціонування Рахункової палати як вищого органу державного аудиту проведемо за допомогою оцінювання інших її

параметрів — статусу, взаємовідносин із парламентом і урядом, масштабу повноважень, організаційної структури та персоналу, стандартів діяльності, гласності тощо.

*Статус.* Відповідно до закону Рахункова палата є постійно діючим органом контролю, котрий утворюється Верховною Радою України, підпорядкований і підзвітний їй, здійснює свою діяльність самостійно, незалежно від будь-яких інших органів держави [10]. Зазначене формулювання потребує певних коригувань для забезпечення його відповідності вимогам ISSAI. По-перше, необхідно визнати Рахункову палату вищим органом державного аудиту, закріпивши цей статус у Конституції та Законі України “Про Рахункову палату”. По-друге, з огляду на викладене, доцільно конкретизувати вимоги щодо організаційної, функціональної й фінансової складових незалежності.

*Взаємовідносини з парламентом і урядом.* Закон України “Про Рахункову палату” (ст. 32) чітко визначає лише її взаємовідносини з Верховною Радою, яка “спрямовує діяльність Рахункової палати на основі підзвітності і підконтрольності Рахункової палати, її Колегії і посадових осіб щодо дотримання ними законності при здійсненні повноважень” [10]. Всі інші державні органи, котрі виконують контрольно-наглядові функції (Міністерство фінансів України, Міністерство внутрішніх справ України, Служба безпеки України, Національний банк України, Антимонопольний комітет України, Фонд державного майна України тощо), зобов’язані сприяти діяльності Рахункової палати й надавати їй певну інформацію. Разом із тим закон не передбачає механізмів взаємодії із зазначеними органами. Доцільно при вирішенні цього питання використати позитивний досвід іноземних вищих органів державного аудиту, що передбачає укладення угод про співробітництво з іншими державними органами, в яких деталізовано порядок направлення запитів з регламентацією супровідних документів, складання планів взаємодії, процедур завантаження інформації до баз даних і доступу до них, надання взаємної правової та експертної допомоги, періодичність і порядок проведення спільних перевірок тощо.

Через необхідність гармонійного поєднання системи державного аудиту із системою державного внутрішнього фінансового контролю важливим аспектом є взаємовідносини між Рахунковою палатою і Державною фінансовою інспекцією України. Розвиток внутрішнього аудиту дасть змогу Рахунковій палаті покладатися на його результати, що підвищить ефективність контролю державних фінансів загалом. Для цього вона повинна отримати право проводити перевірки й аналіз функціонування підрозділів внутрішнього аудиту, надавати рекомендації щодо поліпшення їхньої роботи. Водночас такий взаємозв’язок внутрішнього і зовнішнього аудиту потребує єдиних стандартів їх проведення, встановлених вищим органом державного аудиту. Наприклад, Державне контрольне управління США наділене повноваженнями затверджувати стандарти бухгалтерського обліку й здійснення внутрішнього аудиту [11].

*Масштаб повноважень.* Законом передбачено виконання Рахунковою палатою таких завдань:

- організація і здійснення контролю своєчасного виконання видаткової частини Державного бюджету України, витрачання бюджетних коштів, у т. ч. коштів загальнодержавних цільових фондів, за обсягами, структурою та їх цільовим призначенням;

- здійснення контролю утворення і погашення внутрішнього й зовнішнього боргу України, визначення ефективності та доцільності видатків державних коштів, валютних і кредитно-фінансових ресурсів;

- контроль фінансування загальнодержавних програм економічного, науково-технічного, соціального і національно-культурного розвитку, охорони довкілля;

- контроль дотримання законності щодо надання Україною позик і економічної допомоги іноземним державам, міжнародним організаціям, передбачених у Державному бюджеті України;

- контроль законності та своєчасності руху коштів Державного бюджету України та коштів позабюджетних фондів в установах Національного банку України та уповноважених банках;

- аналіз встановлених відхилень від показників Державного бюджету України та підготовка пропозицій щодо їх усунення, а також удосконалення бюджетного процесу в цілому;

- регулярне інформування Верховної Ради України, її комітетів про хід виконання Державного бюджету України та стан погашення внутрішнього і зовнішнього боргу України, про результати здійснення інших контрольних функцій та інше [10].

Останніми роками Рахункова палата обирає напрями проведення аудитів на підставі власного досвіду, з урахуванням змін чинного законодавства та пріоритетів соціально-економічного розвитку держави та суспільства. Основними напрямами аудитів є фінансова та бюджетна політика, правове забезпечення, соціальна політика, наука та гуманітарна сфера, оборона й правоохоронна діяльність, промисловість, виробнича інфраструктура та державна власність, АПК, природоохоронна діяльність і надзвичайні ситуації, державний борг, міжнародна діяльність та фінансові установи, використання коштів державного бюджету в регіонах [12].

Крім того, Рахункова палата здійснює контроль бюджетів трьох років — на стадії формування проекту бюджету, в процесі поточного виконання та виконаного бюджету. Інтегрована до основних складових бюджетного процесу, така система передбачає безперервний трирічний цикл контролю бюджетів кожного фінансового року на трьох послідовних стадіях: попередній контроль проекту бюджету, поточний та наступний контроль виконання бюджету.



Отже, основна частина завдань Рахункової палати пов'язана з контролем і аналізом виконання державного бюджету й потребує перегляду, зокрема, у зв'язку зі змінами в Конституції України стосовно розширення її повноважень [13]. Зауважимо, що роль сучасного вищого органу державного аудиту значно ширша й передбачає проведення аудитів ефективності досягнення стратегічних цілей розвитку країни, удосконалення методології державного аудиту, освоєння новітніх методик аудитів, заходи з протидії корупції та відмиванню доходів, отриманих злочинним шляхом, та ін.

Важливою проблемою є те, що в Україні місцеві бюджети перебувають поза межами незалежного зовнішнього контролю всупереч вимогам Лімської декларації, згідно з якою всі операції, пов'язані з державними фінансами, незалежно від того, чи відображені вони у державному бюджеті, повинні бути об'єктом контролю вищого органу державного аудиту (ст. 18). Окремі складові управління державними фінансами, котрі не включаються до державного бюджету, не повинні виводитися з-під контролю цього органу [9]. Керівництво Рахункової палати постійно наголошує на тому, що держава має контролювати процес забезпечення використання органами місцевого самоврядування значних бюджетних ресурсів, переданих місцевим органам влади у вигляді закріплених за місцевими бюджетами загальнодержавних податків і зборів, а також трансфертів із державного бюджету. Варто також брати до уваги велику кількість місцевих бюджетів і високий рівень порушень при їх виконанні, які виявляють органи Державної фінансової інспекції України під час перевірок. Особливого значення цей процес набуває у зв'язку із задекларованою владою широкомасштабною децентралізацією, що потребує одночасних реформ у сфері контролю публічних фінансів.

Задля дотримання принципів незалежності, об'єктивності й прозорості контролю надходження і використання коштів місцевих бюджетів необхідно проводити зовнішній незалежний контроль з метою надання суспільству достовірної та повної інформації про стан управління фінансами місцевих громад і результати діяльності органів місцевої влади. Незалежну оцінку ефективності використання державних ресурсів можуть надати лише органи, котрі є функціонально, організаційно та фінансово незалежними стосовно об'єкта перевірки. Незалежність підрозділів внутрішнього аудиту органів державного і комунального секторів обмежена, а в окремих випадках навіть умовна, адже саме органи місцевого самоврядування розраховують потребу в обсягах трансфертів, а уряд часто визначає їх розподіл. Отже, виключне право органів Державної фінансової інспекції України, які представляють виконавчу гілку влади, на контроль порядку формування й використання коштів місцевих бюджетів перешкоджає досягненню кінцевої мети такого контролю — забезпечення законності, економічності, ефективності, результативності та прозорості управління коштами громад, поставленню органів місцевої влади під контроль громадськості.

Близько 20 країн, серед яких Австрія, Бельгія, Італія, Латвія, Польща, Словаччина, Угорщина, надали вищим органам державного аудиту повноваження щодо здійснення аудиту органів місцевого самоврядування [14]. Позитивний світовий досвід у цій сфері доводить необхідність трансформації вітчизняного законодавства в напрямі розширення повноважень Рахункової палати та її територіальних підрозділів на проведення зовнішнього аудиту місцевих бюджетів і діяльності органів місцевого самоврядування. Неузгодженість дій законодавця щодо визначення повноважень органів контролю державних фінансів та їх розмежування лише поглиблює наявні проблеми, унеможлиблює проведення швидких і якісних реформ.

Не менш вагомим повноваженням вищих органів державного аудиту розвинутих країн є підтвердження достовірності звітів підприємств, установ і організацій державного сектору, що має забезпечувати прозорість системи державного управління. Слід зауважити, що Стратегією модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007—2015 роки був запланований перехід на застосування національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі з 1 січня 2013 р. [15]. Зазначені положення, розроблені на підставі Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору, передбачають зміну принципів ведення бухгалтерського обліку та запровадження форм фінансової звітності, що відповідають за складом чинним формам для суб'єктів підприємницької діяльності. Проте, на жаль, нововведення в державному секторі було відкладено до 2015 р. У жодному з чинних законодавчих актів, котрі регулюють організацію бухгалтерського обліку та звітності бюджетних установ і організацій, не визначено чіткого порядку оприлюднення їхньої фінансової звітності. На наш погляд, така ситуація унеможлиблює дотримання публічності державних фінансів.

Перехід від касового методу обліку надходжень до методу нарахування, введення бюджетування за результатами поставлять нові завдання перед Рахунковою палатою, що має бути враховано законом. Також для забезпечення відповідності вимогам Лімської декларації необхідно розширити сферу її повноважень щодо надання послуг населенню (аналіз вартості, доступності, якості), оцінювання державних капітальних вкладень і проектів у галузі високіх технологій та інновацій (аудит ефективності, аналіз часу, складу витрат, якості, ризиків тощо), приватизації (аналіз переваг і недоліків проведених заходів, оцінка ефективності) та ін.

*Організаційна структура та персонал.* Для належного виконання покладених повноважень Рахункова палата повинна мати розгалужену організаційну структуру й відповідний штат фахівців.

Фактична кількість працівників Рахункової палати поступово зменшується — від 500 осіб у 2008 р. до 454 у 2012 р. [12]. Утім проблема кадрового забезпечення існує й у вищих органах державного аудиту розвинутих



країн, оскільки має об'єктивне підґрунтя. Висококваліфіковані фахівці, якими повинен бути укомплектований штат вищого органу державного аудиту, користуються значним попитом у приватних компаніях. Водночас цей орган не завжди може конкурувати з приватним сектором за рівнем оплати праці, оскільки фінансується за рахунок бюджетних коштів, що призводить до плінності кадрів.

Зауважимо, що пропозиції обмежити чисельність працівників Рахункової палати, які останнім часом обговорюються, ставлять під загрозу не лише якість і можливість виконання завдань, а й незалежність самої палати, що суперечить міжнародним стандартам. Аргументи на користь скорочення штату державних службовців у цьому випадку не доречні, позаяк таке скорочення провокуватиме значні й невиправдані обмеження у функціонуванні вищого органу державного аудиту.

На наш погляд, нерозвинута організаційна структура не лише перешкоджає належному виконанню покладених функцій, а й гальмує розвиток Рахункової палати. Вагома роль вищого органу державного аудиту відображається у високих вимогах до кваліфікації її співробітників та їхніх широких повноваженнях, тому актуальним питанням є підготовка кадрів.

У світовій практиці підготовка кадрів поділяється на обов'язкову й добровільну (з метою просування службовою ієрархією). Обов'язкова підготовка охоплює певні етапи, які проходить кожен співробітник: одержання вичерпної інформації стосовно організації та процесів, набуття навичок участі у контрольних заходах; опанування основ аудиторської перевірки, починаючи з планування й завершуючи розробленням проектів, виконанням і складанням висновків; отримання знань юридичного, економічного і методологічного характеру. Добровільна підготовка передбачає самостійне підвищення кваліфікації (в т. ч. щодо навичок роботи у колективі, комунікативності, здатності розв'язання конфліктів, навичок організації праці й розподілу робочого часу).

У цілому Рахункова палата має значний науковий потенціал, проте розвиток організаційної структури потребуватиме розширення штатів, що поставить завдання відповідного добору кадрів. На нашу думку, це може спричинити труднощі, адже сьогодні в системі вищої освіти не визначено напрямів підготовки фахівців за спеціалізаціями, які б ураховували потреби майбутніх співробітників вищого органу державного аудиту. Рівень співпраці Рахункової палати з вищими навчальними закладами поки що є невисоким.

*Стандарти діяльності.* Рахункова палата як член міжнародних організацій вищих органів державного аудиту має у діяльності спиратися на чинні міжнародні стандарти. Проте певні законодавчі обмеження перешкоджають їй повною мірою виконувати вимоги основоположних документів INTOSAI. Щодо професійних стандартів державного аудиту, то вони не потребують законодавчого затвердження, оскільки їх прийняття належить до повноважень Колегії

Рахункової палати [10]. Водночас у цій сфері вона протягом усього часу існування обмежилася підготовкою Інструкції про порядок проведення перевірок, ревізій Рахунковою палатою [16] (втратила чинність) і Стандарту Рахункової палати “Порядок підготовки і проведення перевірок та оформлення їх результатів” [17], що замінив Інструкцію. Аналіз чинного Стандарту не дає можливості стверджувати про його відповідність вимогам ISSAI, через такі розбіжності.

По-перше, згідно із загальними положеннями Стандарту, він встановлює правила та процедури проведення перевірок Рахунковою палатою з урахуванням стандартів аудиту INTOSAI, що наразі не відповідає дійсності. Принаймні залишається незрозумілим ступінь такого “урахування”.

По-друге, використовувана термінологія не відповідає сучасним поглядам на роль і функції вищого органу державного аудиту, оскільки обмежується вживанням понять “ревізія” і “перевірка”, не містить визначення загальноприйнятих у міжнародній практиці понять фінансового аудиту, аудиту ефективності, аудиту відповідності. Хоча в Законі України “Про Рахункову палату” до переліку її повноважень належить проведення ревізій, перевірок і обслідувань, останні в Стандарті не згадуються взагалі, що не дає змоги конкретизувати цей вид діяльності (процедури проведення обслідувань, порядку реалізації матеріалів за їхніми результатами тощо).

По-третє, Стандарт не визначає порядку надання консультацій державним органам і посадовим особам, розроблення заходів щодо вишукування можливостей і нових джерел залучення додаткових надходжень до Державного бюджету України, здійснення експертно-аналітичних, інформаційних та інших видів діяльності, передбачених Законом України “Про Рахункову палату” [10]. Тобто значна частина повноважень Рахункової палати залишилася поза увагою розробників Стандарту.

По-четверте, у Стандарті перелічені об’єкти перевірки, якими вважаються органи державної влади, державні та інші юридичні особи, незалежно від форм власності, у разі отримання ними коштів Державного бюджету України, кредитів під гарантію держави, а також громадські організації, політичні партії та інші об’єкти в тій частині їхньої діяльності, яка стосується використання коштів державного бюджету. Отже, цей перелік обмежує повноваження Рахункової палати як вищого органу державного аудиту, оскільки не враховує останніх змін до Конституції, що поширюють діяльність палати на дохідну частину бюджету.

По-п’яте, Стандарт не містить деталізації конкретних питань, що дають змогу говорити про уніфікацію підходів до проведення аудитів і перевірок у самій Рахунковій палаті, а отже, про високу якість заходів, котрі проводяться, та їх відповідність сучасним потребам державного управління.

Таким чином, постає нагальна потреба у приведенні методичного забезпечення діяльності Рахункової палати у відповідність з оновленими вимогами стандартів ISSAI.

Процеси гармонізації міжнародних стандартів вимагають від вищих органів державного аудиту опрацювання чинних стандартів і повноцінного використання їх у практиці з урахуванням національних особливостей. На основі стандартів ISSAI слід розробити деталізовані методики проведення різних типів контрольно-аналітичних і експертних заходів.

На підставі нової редакції ISSAI 2013 р., із застосуванням системного підходу й з урахуванням сучасних наукових розробок і досвіду Рахункової палати, слід розробити актуальні вітчизняні стандарти. З огляду на це Національні стандарти державного аудиту доцільно побудувати на третьому рівні ISSAI, що визначають фундаментальні принципи такого аудиту. Можливість прийняття керівних принципів із конкретних питань (4-й рівень ISSAI) пов'язана з повною відповідністю системи державного аудиту попереднім трьом рівням ISSAI, що потребує часу, узгоджених дій законодавців та Рахункової палати, формування підтримки громадськості з цих питань, накопичення власного досвіду тощо.

Також варто звернути увагу на методику вибору об'єктів аудиту. Хоча палата самостійна у їх визначенні, вона має використовувати зрозумілі громадськості підходи. Приміром, прозорість процедури добору відповідних об'єктів забезпечується аналізом ризиків і розподілу ресурсів та оцінкою спроможності вищого органу державного аудиту якісно виконати поставлені завдання.

*Гласність.* Важливим аспектом діяльності вищого органу державного аудиту є забезпечення гласності. За цим критерієм Рахункова палата України загалом відповідає вимогам ISSAI, проте окремі питання потребують доопрацювання. Наприклад, останніми роками значно скоротилася кількість оприлюднених матеріалів. Аналіз розміщених на офіційному сайті Рахункової палати бюлетенів і звітів про виконання покладених на неї завдань свідчить про те, що під час проведених аудитів виявляється значна кількість порушень законності, фактів подання органами державної влади недостовірної інформації, неефективності дій тощо. Втім у відкритому доступі не наводяться відомості про вжиті заходи щодо кожного виявленого порушення або відхилення. Узагальнені показники містяться лише в щорічних звітах, які оприлюднюються через 7–10 місяців після завершення звітного року. Безпрецедентним у цьому плані став звіт за 2013 рік, оприлюднений на сайті Рахункової палати лише 16 січня 2015 року [12].

Слід зауважити, що низька поінформованість громадськості про діяльність Рахункової палати та відсутність реальних механізмів реагування на виявлені нею порушення зумовлюють невисоку підтримку її функціонування в суспільстві.

Аналіз основних аспектів діяльності Рахункової палати України на сучасному етапі дає змогу зробити висновок про її загальну відповідність вимогам INTOSAI щодо вищих органів державного аудиту. Разом із тим певні

питання потребують доопрацювання на рівні як Верховної Ради України, так і Рахункової палати. Насамперед слід оновити Закон України “Про Рахункову палату”. У зв’язку з цим доцільно провести громадське обговорення запропонованих законопроектів і напрацювань самої палати у цій сфері. Підтримці транспарентності діяльності Рахункової палати сприятимуть також розроблення та запровадження системи оцінювання якості державного аудиту, законодавче визначення процедури призначення для неї зовнішнього аудитора.

Таким чином, діяльність Рахункової палати України як незалежного вищого органу державного аудиту, котрий відповідає європейським і міжнародним стандартам зовнішнього аудиту, потребує подальших взаємопов’язаних реформ.

### Список використаних джерел

1. Коваленко А. А. Контрольні повноваження Рахункової палати України у галузі місцевих фінансів / А. А. Коваленко // Форум права. — 2009. — № 1. — С. 260—267.
2. Куликівська Л. Чи має право Рахункова палата контролювати використання коштів місцевих бюджетів / Л. Куликівська // Фінансовий контроль. — 2010. — № 7 (60). — С. 33, 34.
3. Невідомий В. І. Теоретико-практичні аспекти реформування Рахункової палати України у вищу аудиторську інституцію / В. І. Невідомий // Фінанси України. — 2014. — № 2. — С. 30—43.
4. Петренко П. Рахункова палата України: нові виклики і проблеми державного фінансового контролю / П. Петренко // Голос України. — 2008. — № 50. — 14 берез. — С. 11.
5. Піхоцький В. Ф. Роль Рахункової палати України в системі державного фінансового контролю / В. Ф. Піхоцький // Проблеми науки. — 2008. — № 3. — С. 2—7.
6. Симоненко В. Аудит ефективності: проблеми адаптації і впровадження / В. Симоненко // Вісник Київського національного торговельно-економічного університету. — 2014. — № 2. — С. 5—15.
7. Стефанюк І. Б. Об’єктивні засади проведення зовнішнього аудиту місцевих бюджетів / І. Б. Стефанюк // Фінанси України. — 2012. — № 6. — С. 88—96.
8. Слободяник Ю. Б. Формування системи державного аудиту в Україні : монографія / Ю. Б. Слободяник. — Суми : ФОП Наталуха А. С., 2014. — 321 с.
9. International Standards of Supreme Audit Institutions [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.issai.org/composite-347.htm>.
10. Про Рахункову палату : закон України від 11.07.1996 № 316/96-ВР [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/16727066>.
11. U. S. Government Accountability Office [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.gao.gov>.
12. Звіти Рахункової палати за 2003—2013 рр. / Рахункова палата України [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/category/32826>.
13. Конституція України : закон України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр>.

14. Тест на публічність місцевих бюджетів / Рахункова палата України [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/16734451>.

15. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007—2015 роки : постанова Кабінету Міністрів України від 16.01.2007 № 34 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-п>.

16. Про розгляд Інструкції про порядок проведення перевірок, ревізій Рахунковою палатою : постанова Колегії Рахункової палати України від 03.12.1999 № 25-1 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/117841>.

17. Про затвердження Стандарту Рахункової палати “Порядок підготовки і проведення перевірок та оформлення їх результатів” : постанова Колегії Рахункової палати від 27.12.2004 № 28-6 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/283173>.